

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Metody odpisování dlouhodobého hmotného majetku dle českých účetních předpisů
Depreciation Methods of Tangible Accounting Precepts Assets According to Czech

Student: Dagmar Řehová
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2011

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně za použití pramenů uvedených v seznamu použité literatury“.

V Ostravě 11. května 2011

.....

Obsah

1	Úvod	2
2	Teoretické aspekty dlouhodobého hmotného majetku	3
2.1	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku	3
2.1.1	Účetní pojetí dlouhodobého hmotného majetku	4
2.1.2	Daňové pojetí dlouhodobého hmotného majetku	5
2.1.3	Technické zhodnocení	8
2.2	Oceňování dlouhodobého majetku	9
2.2.1	Oceňování majetku v účetnictví	9
2.2.2	Oceňování hmotného majetku z daňového hlediska	12
3	Účetní a daňové odpisy	15
3.1	Účetní odpisování dlouhodobého hmotného majetku	15
3.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek vyloučený z odpisování	15
3.1.2	Postup účetního odpisování	16
3.1.3	Metody účetního odpisování	17
3.1.4	Komponentní odpisování a zbytková hodnota	20
3.2	Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku	21
3.2.1	Hmotný majetek vyloučený z odpisování	22
3.2.2	Postupy při daňovém odpisování	23
3.2.3	Metody odpisování	25
3.2.4	Mimořádné odpisy	30
3.2.5	Specifické daňové odpisy	31
3.2.6	Novinky v daňovém odpisování	31
4	Praktické příklady použití metod	32
4.1	Analýza odpisových politik dvou firem	32
4.1.1	Srovnání výše odpisů	42
5	Závěr	44
	Seznam použité literatury	45

1 Úvod

Tématem mé bakalářské práce jsou *Metody odpisování dlouhodobého hmotného majetku dle českých účetních předpisů*. Cílem je především popis jednotlivých metod odpisování a zhodnocení jejich výhod či nevýhod v rámci konkrétních praktických příkladů, včetně zhodnocení jejich dopadu na výsledek hospodaření.

Odpisy představují opotřebení majetku z účetního hlediska, dle zákona o daních z příjmů zase možnost upravit si o uplatněné odpisy základ daně. Zatímco účetní odpisy závisí zcela na rozhodnutí účetní jednotky (základní povinností je sestavování odpisového plánu a informování o použitých metodách), daňové odpisy jsou regulovány státem prostřednictvím právních předpisů k tomu určených.

V kapitole nazvané *Teoretické aspekty dlouhodobého hmotného majetku* se věnuji vymezení jednotlivých složek dlouhodobého hmotného majetku a popisují problematiku ocenění dlouhodobého hmotného majetku. Na tyto teoretické aspekty jsem pohlížela z účetního i daňového hlediska. Zároveň jsem popsala technické zhodnocení a pojmy, které s ním souvisejí.

Kapitola *Účetní a daňové odpisy* obsahuje tematiku účetního a daňového odpisování. Je zde popsáno, jaký majetek nelze odpisovat, postupy a jednotlivé metody. Dále věnuji v podkapitolách pozornost množství novinek, které oblast odpisování dlouhodobého hmotného majetku v poslední době přináší.

Kromě základních metod jsem popsala v podkapitole *Účetní odpisování dlouhodobého hmotného majetku* možnosti uplatnění metody komponentního odpisování a zbytkovou hodnotu.

Druhá podkapitola s názvem *Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku* se zabývá tzv. mimořádnými odpisy, které umožňují rychlejší odepsání majetku (v případě automobilu z 5 let na 2 roky). Tato metoda vznikla na základě protikrizových opatření a je platná od 1.1.2010. Pro určitou skupinu majetku se využívají časové odpisy, které se počítají podobně jako účetní (např. u otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť a technické rekultivace). Další změnou, kterou přináší ZDP od počátku roku 2011, jsou odpisy majetku určeného na výrobu elektřiny ze slunečního záření.

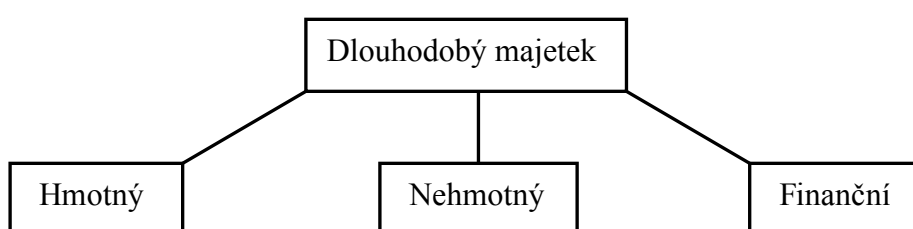
Praktická část práce přináší analýzu odpisových politik dvou firem při pořízení automobilů, s návrhem na možné uplatnění jiných metod, než si firmy stanovily. Zároveň jsem srovnala výše celkových odpisů a analyzovala výhody a nevýhody použití určitých metod.

2 Teoretické aspekty dlouhodobého hmotného majetku

2.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý majetek lze chápat jako aktiva, která jsou pořízena za účelem dlouhodobého držení. Charakteristickým znakem je, že užitek přináší postupně, v průběhu více účetních období.

Dlouhodobý majetek se dále rozděluje do následujících skupin (Obr. 2.1):



Obr. 2.1 Struktura dlouhodobého majetku

Dlouhodobý hmotný majetek

Obecně se jedná o pozemky, budovy, stroje a zařízení, dopravní prostředky, výpočetní techniku, které jsou dlouhodobě hospodářsky využívána při hospodářské činnosti účetní jednotky (při výrobě, poskytování služeb, atd.). [2]

Lze jej dále členit podle jeho povahy na:

- movitý (např. automobil, umělecká díla)
- nemovitý (např. budovy, pozemky)

Na majetek lze pohlížet ze dvou hledisek – z účetního a daňového.

2.1.1 Účetní pojetí dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý majetek je z hlediska účetního obecně charakterizován v § 19 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jako majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok.

Konkrétně dlouhodobý hmotný majetek je vymezen ve vyhlášce Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. pro podnikatele. Dle § 7 této vyhlášky zde patří

- bez ohledu na výši ocenění:
 - pozemky (pokud nejsou zbožím),
 - předměty z drahých kovů;

- bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti:
 - stavby,
 - otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
 - technické rekultivace, pokud zákon nestanoví jinak,
 - byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky dle zákona č. 72/1994 Sb.

Další složkou jsou samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok, které se nevykáží jako dlouhodobý hmotný majetek, se považují za drobný hmotný majetek.

Speciální složkou dlouhodobého hmotného majetku jsou pěstitelské celky trvalých porostů, kam patří:

- a) ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar,*
- b) trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.*

Mezi další složku dlouhodobého hmotného majetku patří dospělá zvířata a jejich skupiny (např. stáda nebo hejna) s dobou použitelností delší než 1 rok od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. O zvířatech s dobou použitelnosti delší než 1 rok nevykázaných jako DHM, se účtuje jako o drobném hmotném majetku.

Dle § 7 odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je za dlouhodobý hmotný majetek považován i tzv. jiný dlouhodobý hmotný majetek, kam bez ohledu na výši ocenění patří:

a) ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené v § 56 odst. 2 písm. d) a odst. 3

b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky¹, předměty kulturní hodnoty² a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy³, popřípadě jejich soubory.

2.1.2 Daňové pojetí dlouhodobého hmotného majetku

Jedním z rozdílů mezi účetním a daňovým pojetím je podle Valoucha (2010) ten, že zákon o daních z příjmů (dále jen ZDP) nedefinuje přímo pojem „dlouhodobý majetek“, ale hovoří pouze o „hmotném majetku“ a „nehmotném majetku“. Samotný pojem hmotný majetek je definován v § 26 odst. 2 a 3 ZDP.

Ten vymezuje, že hmotným majetkem se rozumí:

- a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (podle § 29 ZDP) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- b) budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem⁴,

¹ Zákon č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči, ve znění pozdějších předpisů.

² Zákon č. 71/1994 Sb., o prodeji a vývozu předmětů kulturní hodnoty

³ Například zákon č. 122/2000 Sb., o ochraně sbírek muzejní povahy a o změně některých dalších zákonů.

⁴ Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů)

- c) stavby, s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m,⁵
- d) oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou⁶,
- e) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky vymezené v § 26 odst. 9 ZDP
- f) dospělá zvířata a jejich skupiny⁷, jejichž vstupní cena (dle § 26 ZDP) je vyšší než 40 000 Kč,
- g) jiný majetek vymezený v odstavci 3.

Jiným majetkem se dle § 26 odst. 3 ZDP rozumí:

- a) technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f),
- b) technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak⁸,
- c) výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů⁹ nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

Pěstitelskými celky s dobou plodnosti delší než 3 roky dle § 26 odst. 2 ZDP se rozumí:

- a) ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,

⁵ § 139b odst. 8 písm. a) zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění zákona č. 83/1998 Sb.

⁶ § 3 odst. 2 písm. b) vyhlášky Federálního ministerstva pro technický a investiční rozvoj č. 85/1976 Sb., ve znění vyhlášky č. 155/1980 Sb.

⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ Např. zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů.

⁹ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

- b) ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha,
- c) chmelnice a vinice.

Podle § 26 odst. 10 ZDP je hmotný majetek způsobilý k užívání za těchto podmínek:

„Hmotným majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.“

U majetku nakoupeného od dodavatele je zřejmé, že věc bude dokončená, avšak u hmotného majetku pořízeného ve vlastní režii nebo v případě, kdy majetek je třeba dodat i s montáží, není jisté, že věc je skutečně dokončena. To je první z podmínek, která musí být dodržena. Kromě toho musí být splněna i druhá podmínka, tou je splnění technických funkcí. Příkladem je pořízení počítače, který musí být řádně vyzkoušen a nainstalován tak, aby bylo možno vyzkoušet jeho funkce a mohl by být zařazen do určité kategorie dlouhodobého majetku. Poslední podmínka stanovuje, že musí být splněny povinnosti stanovené zvláštními právními předpisy pro užívání. Jedná se např. o bezpečnostní, ekologické nebo hygienické předpisy. Příkladem může být stavba, která musí projít kolaudačním řízením. [3]

Jiným případem je však pořízení nového a ojetého automobilu na konci roku. Pokud je nový automobil pořízen např. 28.12.2010 a má pouze převozní značku (registrační značku dostane až v lednu následujícího roku), není ještě způsobilý k užívání a není možné uplatnit si daňový odpis za rok 2010. Ale v případě pořízení ojetého automobilu splňuje stará registrační značka zákonné podmínky pro uvedení do provozuschopného stavu a odpis uplatněn být může.

Pomůckou při rozhodování o tom, zda majetek patří či nepatří do skupiny hmotného majetku, může být pokyn Ministerstva financí D – 300, který blíže vysvětluje některá ustanovení zákona o daních z příjmů, tedy i § 26, který se týká odpisů hmotného majetku.

2.1.3 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení je definováno jako dokončený výdaj na nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Významy pojmů z této definice jsou zakotveny v § 139 stavebního zákona.

Nástavby jsou změny dokončených staveb, jimiž se zvyšují domy. **Přístavby** se definují jako změny dokončených staveb, jimiž se stavby půdorysně rozšiřují a které jsou vzájemně provozně propojeny s dosavadní stavbou. **Stavební úpravy** jsou změny dokončených staveb, při nichž se zachovává dosavadní půdorysné i výškové ohraničení stavby.

Rekonstrukcí se rozumí takové zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Z toho vyplývá, že změní-li se prováděnou akcí byť jen jediný parametr, jedná se o rekonstrukci. **Modernizace** je takový zásah do majetku, který má za následek rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Nejedná se o přesnou definici a může nastat situace, kdy si nejsme jisti, takže je nutno posuzování provádět vzhledem k původnímu stavu. Pokud je v konečném důsledku vybavenost vyšší, jedná se o technické zhodnocení.

Za změnu technických parametrů podle zákona se nepovažuje jen samotná záměna použitého materiálu, a to i v případě výměny oken s dřevěným rámem za okna s rámem plastovým, pokud zůstanou zachovány původní rozměry oken a počet vrstev skel oken. Za technické zhodnocení se rovněž nepovažuje vybavení motorového vozidla zimními pneumatikami.

S technickým zhodnocením jsou úzce spjaty i další pojmy – oprava nebo údržba. V praxi jsou často zaměňovány a proto je nezbytné určit jejich význam.

Oprava znamená uvedení majetku do původního stavu. Opravou se odstraňují účinky fyzického opotřebení nebo poškození se snahou uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí možnost použít jiné než původní materiály, díly, součásti nebo technologie. Avšak s přihlédnutím k tomu, aby nedošlo k technickému zhodnocení.

Údržba je soustavná činnost, kterou se zpomaluje proces fyzického opotřebení, předchází se poruchám a odstraňují se drobné závady. [3]

2.2 Oceňování dlouhodobého majetku

Z hlediska uplatňování odpisů je velmi důležité správné ocenění majetku v účetnictví. Odepisovat majetek lze totiž maximálně do této hodnoty. Při nesprávné výši ocenění nedochází k věrnému a poctivému zobrazení skutečnosti. Z toho vyplývá, že je třeba evidovat majetek v pořizovací ceně a následně jej přecenit. Kromě toho je důležitý i okamžik, ke kterému se hmotný majetek stává tímto majetkem, protože je započata doba účetního a daňového odpisování.

2.2.1 Oceňování majetku v účetnictví

Dle § 24 odst. 2 zákona o účetnictví platí, že účetní jednotky oceňují majetek k těmto okamžikům:

1. k okamžiku uskutečnění účetního případu – při pořízení majetku
2. ke konci rozvahového dne nebo k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka

Zákon o účetnictví rozlišuje několik typů cen, jejich použití záleží vždy na tom, jakým způsobem je majetek pořízen:

1. Pořizovací cena

Je používána při pořízení majetku úplatně od dodavatele a zahrnuje kromě ceny pořízení i vedlejší náklady, které s tímto pořízením souvisejí – např. dopravné, náklady na instalaci a montáž, při dovozu ze zahraničí také clo. Pokud podnik neuplatňuje odpočet na DPH, navyšuje se pořizovací cena o hodnotu DPH. Od 1. 1. 2009 navíc platí, že pokud není známa pořizovací cena u kulturních památek, sbírek muzejní povahy, předmětů kulturní hodnoty a církevních staveb, oceňují se částkou 1 Kč.

2. Vlastní náklady

Používá se v případě, kdy si podnik majetek vytváří vlastní režii a byl vytvářen v době delší než 1 rok a splňuje tak podmínku pro dlouhodobý majetek.

3. Reprodukční pořizovací cena

Je to cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, touto cenou se oceňuje majetek pořizovaný bezúplatně (např. dary) nebo v případě, kdy nelze jinak určit jeho hodnotu (např. pokud je vytvořen vlastní činností a nelze určit vlastní náklady). [5]

V souvislosti s pořizovací cenou je důležité správné určení nákladů, které souvisejí s pořízením a jsou tak součástí ocenění dlouhodobého majetku. Vymezení nákladů, které lze či nelze zahrnout do této pořizovací ceny, je uvedeno v § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

„Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsob jeho pořízení do doby, než se tento majetek stane dlouhodobým nehmotným či hmotným majetkem, je cena, za kterou byl majetek pořízen, a zejména na:

- a) přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,*
- b) úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,*
- c) odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,*
- d) průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,*
- e) licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,*
- f) vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby. Zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu,*
- g) náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovu nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou,*
- h) úhradu podílu na*
 - 1. oprávněných nákladech provozovatele přenosové soustavy nebo příslušného provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu,*
 - 2. účelně vynaložených nákladech provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a se zajištěním požadované dodávky plynu,*

3. účelně vynaložených nákladech dodavatele spojených s připojením a se zajištěním dodávky tepelné energie,

- i) úhrady nákladů za přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci účetní jednotce, která má vlastnické právo k dotčenému majetku, anebo která hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků,
- j) zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Vzniknou-li při zkouškách použitelné výrobky nebo výkony, jsou výnosy z těchto výrobků nebo výkonů součástí provozních výnosů a náklady na ně (bez odpisů) součástí provozních nákladů. Zkouškami nejsou záběh a osvojení, které jako počáteční vícenáklady zahajované výroby jsou součástí nákladů po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání,
- k) zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořízování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování. Pokud je pořízování majetku zastaveno trvale, odepíše se pořízovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů.

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména nejsou:

- a) opravy a údržba. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady,
- b) náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu,
- c) kursové rozdíly,
- d) smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- e) nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba^{14d}),
- f) náklady na zaškolení pracovníků,
- g) náklady na vybavení pořízovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- h) náklady na biologickou rekultivaci,

i) náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořízovaného dlouhodobého majetku do užívání. “

Dále je nutné věnovat pozornost ustanovení v § 24 odst. 4 zákona o účetnictví, ze kterého vyplývá, že při pořízení souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, které slouží jednotnému účelu, oceňujeme tento majetek jako celek (např. při koupi několika počítačů). To platí v případě, kdy jej pořizujeme v jeden okamžik.

2.2.2 Oceňování hmotného majetku z daňového hlediska

Z daňového hlediska je pro oceňování hmotného majetku rozhodující tzv. vstupní cena, kterou definuje § 29 odst. 1 ZDP a je částečně totožná s ustanoveními týkající se oceňování v zákoně o účetnictví.

Vstupní cenou se rozumí:

1. Pořizovací cena – pokud je majetek pořízen úplatně.

Výjimkou mohou být některé osobní automobily. Při odkoupení najatého majetku, u kterého nájemce odepisoval i technické zhodnocení podle § 28 odst. 3, je součástí vstupní ceny i zůstatková cena tohoto TZ (kromě technického zhodnocení a výdajů, které jsou uvedeny v odst. 4 tohoto paragrafu).

Pokud nejsou při bezprostředním odkoupení hmotného majetku po ukončení nájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého majetku dodrženy podmínky uvedené v § 24 odst. 4 nebo 5 ZDP (mezi ně patří např. stanovená doba nájmu u movitého majetku dle odpisových skupin a u nemovitosti), lze zahrnout do vstupní ceny nájemné uhrazené nájemcem do data ukončení smlouvy, které nebylo výdajem (nákladem) dle § 24 ZDP. Poplatník, který nevede účetnictví, si může do vstupní ceny započítat i zálohy na nájemné uhrazené do data ukončení smlouvy.

Další výjimkou jsou nemovitosti pořízené fyzickou osobou úplatně ve lhůtě delší než 5 let před vložením do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením pronájmu, ty se oceňují reprodukční pořizovací cenou. U nemovitosti pořízené úplatně v časovém horizontu kratším než 5 let před vložením do obchodního majetku nebo před zahájením pronájmu se zvyšuje pořizovací cena o prokazatelné náklady na opravy a technické zhodnocení. Movitý majetek, který fyzická osoba pořídila úplatně v době delší než 1 rok před vložením do obchodního majetku firmy, se oceňuje reprodukční pořizovací cenou (avšak majetek nabytý formou finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci tady nespadá a ocení se pořizovací cenou).

2. Vlastní náklady – v případě pořízení majetku ve vlastní režii.

I u této formy ocenění majetku platí ustanovení o tzv. časovém testu, který se týká nemovitostí. Pokud jsou pořízeny nebo vyrobeny ve vlastní režii v době delší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením pronájmu, oceňují se reprodukční pořizovací cenou. U lhůty kratší než 5 let před vložením nebo zahájením pronájmu vlastní náklady zvyšujeme o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení.

3. Reprodukční pořizovací cena – používá se v ostatních případech

U nemovité kulturní památky se cena zjistí jako cena stavby zjištěná podle zvláštního právního předpisu (dle Zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku) bez přihlédnutí ke kategorii kulturní památky, historickému stáří kulturní památky a k ceně uměleckých a uměleckořemeslných děl, která jsou součástí stavby. Přitom u poplatníka, který má i příjmy z pronájmu (dle § 9 ZDP), je třeba stanovit reprodukční pořizovací cenu již při zahájení pronájmu.

Při nabytí majetku děděním nebo darováním je cena stanovena podle zvláštního právního předpisu ke dni nabytí, výjimkou je majetek odpisovaný podle § 30 odst. 10 písmena a) ZDP (např. pokud v odpisování pokračuje po vlastníkově právní nástupce poplatníka a nástupnická společnost či družstvo). U fyzických osob je důležité období 5 let, které neuplynulo od nabytí. Pokud se takto stalo, zvyšuje se pořizovací cena o náklady vynaložené na opravy a TZ, pokud je delší než 5 let, oceňuje se reprodukční pořizovací cenou.

Součástí vstupní ceny je i dokončené technické zhodnocení na hmotném majetku, které je provedeno po uvedení věci do stavu způsobilého obvyklému užívání. Výjimkou je TZ provedené na nemovité kulturní památce a na hmotném majetku vyloučeném z odpisování, nejpozději však musí být provedeno v prvním roce odpisování (tzn., že pokud je technické zhodnocení provedeno v prvním roce odepisování, je TZ zahrnuto přímo ve vstupní ceně majetku. v dalších letech se jedná o následné zvýšení vstupní ceny a musíme jej zohlednit při výpočtu daňových odpisů).

Vstupní cena hmotného majetku se snižuje o poskytnuté dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, státních fondů, regionální rady soudržnosti, o poskytnuté prostředky (granty) přidělené dle zvláštních právních předpisů (dle Zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu), o poskytnuté granty Evropských společenství, o poskytnuté dotace,

příspěvky a podpory z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu (s výjimkou peněžních fondů spravovaných podnikatelskými subjekty se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí), poskytnuté na jeho pořízení nebo technické zhodnocení, pokud se však tyto prostředky neúčtují ve prospěch výnosů (příjmů). Taktéž se postupuje u majetku pořízeného vlastní činností.

Pokud je majetek ve vlastnictví více subjektů, výše vstupní ceny majetku se vypočítá podle pravidel a následně se přepočítá podle výše příslušného spoluvlastnického podílu (toto tvrzení je zakotveno v § 29 odst. 5 ZDP).

3 Účetní a daňové odpisy

3.1 Účetní odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Účetní odpisování se řídí účetními předpisy, které jsou platné pro účetní jednotky definované v § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Kromě tohoto předpisu jsou odpisy upraveny v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení majetku a trvalé snížení jeho hodnoty. Účetní jednotky mají za povinnost sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí účetní odpisování majetku v průběhu jeho používání. Majetek lze účetně odepisovat jen do výše jeho hodnoty v účetnictví.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. dále ukládá povinnost zveřejnit informace o použitých metodách odpisování a zdroje informací pro stanovení výše opravek, jejichž znalost je důležitá pro posouzení finanční a majetkové situace a výsledku hospodaření podniku. Tyto informace se zveřejní v příloze účetní závěrky.

Osobou povinnou odpisovat účetně dlouhodobý majetek je především vlastník majetku. Nájemce odpisuje hlavně technické zhodnocení a majetek, o kterém je oprávněn účtovat a odpisovat jej na základě nájemní smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části.

3.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek vyloučený z odpisování

Z hlediska uplatňování účetních odpisů je nutné správně určit, který majetek je možné odpisovat a který ne.

Dle účetní legislativy členíme majetek do dvou skupin:

- odpisovaný majetek
- neodpisovaný majetek

Neodpisovaný majetek je takový majetek, který se používáním neopotřebovává a postupem času dochází ke zvyšování jeho hodnoty. [4] § 28 zákona o účetnictví přímo říká, že se neodpisují pozemky. § 56 odst. 10 vyhlášky č. 500 dále vymezuje majetek, který nelze odpisovat:

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,

- najatý nebo obdobně užívaný dlouhodobý hmotný majetek, pokud není stanoveno vyhláškou č. 500/2002 Sb. jinak,
- preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise.

V zásadě tedy platí, že pokud není majetek vyloučený z odpisování, lze jej odpisovat.

§ 56 odst. 2 vyhlášky 500 ještě dále vymezuje složky majetku, který lze odpisovat (kromě těch, které vyplývají ze zákona o účetnictví). Patří sem:

- a) technické zhodnocení drobného hmotného majetku,
- b) technické zhodnocení u účetní jednotky, která dlouhodobý odpisovaný majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provedla na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet,
- c) ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část na pozemku koupeném nebo nabytém vkladem po 1. lednu 1997,
- d) soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, to i v případě, že je sestaven z movitých věcí, u nichž je od počátku známo jejich ocenění,
- e) preferenční limit, který lze odpisovat podle času nebo výkonů.

3.1.2 Postup účetního odpisování

Účetní jednotka si stanoví odpisový plán, kde určí především použitou metodu odpisování. Je nutné určit okamžik, od kterého se začíná odpisovat. Odpisovat se začíná od měsíce následujícího po měsíci, v němž se majetek stává účetně hmotným (je zařazen do užívání). Velké společnosti a auditované účetní jednotky mají povinnost odpisovat majetek v průběhu jeho používání a vypočíst a zaúčtovat odpisy nejpozději k datu účetní závěrky. Běžné je, že jsou počítány a účtovány měsíčně.

Každý měsíc se účtuje do nákladů na příslušný účet (551 – Odpisy hmotného a nehmotného majetku) souvztažně s účtem opravek (08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku) odpis majetku. Účet opravek představuje nepřímo snížení hodnoty aktiva a zároveň součet dosud provedených odpisů. Platí tedy, že:

$$\text{Vstupní cena} - \text{oprávky} = \text{zůstatková cena}$$

Odpisování končí zpravidla v okamžiku, kdy celková suma odpisů dosáhne hodnoty vstupní ceny. V tomto případě dochází k porovnání vypočtené výše odpisů se zůstatkovou cenou. Pokud je zůstatková cena nenulová, musí se proúčtovat v účetnictví dle způsobu likvidace daného majetku.

Zůstatkové ceny se v účetnictví proúčtují na příslušných nákladových účtech:

- 551 – při vyřazení v důsledku opotřebení,
- 541 – při prodeji,
- 549 – z důvodu manka a škody,
- 543 – v případě darování,
- 491 – při přearování z podnikání do osobního užívání u fyzické osoby.

Pokud je zůstatková cena rovna nule, vyřadí se majetek proúčtováním na vrub oprávek účtové skupiny 08 a příslušného majetkového účtu skupiny 02. [2]

3.1.3 Metody účetního odpisování

Účetní jednotky se v podstatě mohou samy rozhodnout, jaký způsob účetního odpisování využijí.

Rozeznáváme dva způsoby účetního odpisování:

1. metoda časová
2. metoda výkonová

1. Časová metoda

Uplatňováním časové metody účetního odpisování dochází k odpisování dlouhodobého majetku v závislosti na délce jeho používání. Můžeme využít několik variant časového odpisování, ale v zásadě musí být zachováno věrné a poctivé zobrazení skutečnosti a tudíž i skutečné opotřebení majetku v průběhu jeho používání.

Z hlediska uplatňování účetních odpisů především časovou metodou je důležité určení okamžiku, od kterého je možno odpisovat. Tím je ve většině případů okamžik, ke kterému se stává daný majetek dlouhodobým a jsou splněny všechny podmínky.

Legenda:

VC = vstupní cena

t = doba odpisování

i = rok odpisování

a) Rovnoměrné (lineární) účetní odpisy

$$O = \frac{VC}{t} \quad (3.1.)$$

Při použití rovnoměrného odpisování se výše měsíčních odpisů nemění, jsou tedy konstantní. Výhodou tohoto způsobu odpisování je jeho jednoduchost.

Rovnoměrné odpisy se uplatňují a doporučují u takového majetku, u něhož dochází k rovnoměrnému opotřebovávání po celou dobu jeho používání. Příkladem může být osobní automobil, který se v podniku využívá k podnikatelské činnosti a předpokládá se, že bude využíván každý rok stejně. Tím dochází k postupnému opotřebení, které vyjádří nejlépe rovnoměrné odpisy. [5]

b) Zrychlené (degresivní) účetní odpisy

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot (t + 1 - i)}{t \cdot (t + 1)} \quad (3.2.)$$

Zrychlené odpisování vyjadřuje, že odpis v předchozím roce je vyšší než v roce následujícím, tedy $O_1 > O_2$. K nesporné výhodě této metody patří, že chrání podnik před morálním zastaráním a umožňuje rychlejší akumulaci ekonomických zdrojů a zavedení moderní techniky. Zároveň zmenšuje nebezpečí inflace.

Zrychlené odpisy lze využít u takového majetku, který postupně ztrácí svou hodnotu především v prvních letech odpisování. Příkladem takového typu majetku je výpočetní technika (především počítače). [5]

V praxi se často využívají následující metody zrychleného účetního odpisování:

Metoda DDB (double-declining-balance-method)

U této metody je odpisové procento stanovené jako dvojnásobek sazby. Tímto procentem je potom násobena aktuální zůstatková cena. Velkou výhodou použití metody DDB je především jednoduchost a procentem volitelná degrese odpisů, nevýhodou pak fakt, že není možné dosáhnout přesně stanovenou zbytkovou hodnotu v posledním roce odpisování. [1]

$$\text{Odpis v prvním roce} = (PC) \cdot \frac{2}{t} \quad (3.3.)$$

$$\text{V dalších letech} = ZC \cdot \frac{2}{t} \quad (3.4.)$$

Metoda SYD (sum-of-the-years-digits)

Metoda sumace čísel je založena na stanovení proměnlivého procenta odpisu z pevného základu (ze vstupní ceny pro odpisování). [1]

$$\text{Odpis v } i\text{-tém roce} = PC \cdot \frac{\frac{n+1-i}{n \cdot (n+1)}}{2} \quad (3.5.)$$

c) Zpomalené (progresivní) účetní odpisy

$$VC = \frac{2 \cdot VC \cdot i}{t \cdot (t+1)} \quad (3.6.)$$

Pokud podnik potřebuje v prvních letech snížit náklady, je pro něj výhodný tento způsob odpisování. Platí tedy pro něj, že odpisy v předchozích letech jsou nižší než v následujících.

Zpomalené odpisování se mohou uplatnit v situaci, kdy je zřejmé, že majetek ztratí velkou část své hodnoty na konci odpisování. v prvních letech jsou odpisy tohoto majetku tedy nejnižší. Příkladem z praxe může být pořízení výrobní budovy, ve které se ještě nezačalo pracovat. Do doby, než bude využívána ke svému účelu, budou odpisy nižší. [5]

2. Výkonová metoda

Využívá se u majetku, u kterého je míra opotřebování závislá na míře jeho skutečného využití. Vypočítá se pomocí tzv. odpisového koeficientu takto:

$$\frac{VC}{PKV} \quad (3.7.)$$

Dle vzorce platí, že:

VC = vstupní cena,

PKV = počet kusů výrobků deklarovaným výrobcem.

U počtu kusů výrobků se vychází z údajů obsažených ve výrobní dokumentaci – jedná se o zaručenou výkonnost. Takto vypočtený koeficient udává faktické snížení hodnoty stroje způsobené výrobou 1 ks výrobku.

Roční odpisy se dále vypočítají takto:

Odpisy = odpisový koeficient · skutečný počet výrobků v roce	(3.8.)
--	--------

Kromě výše uvedených metod jsou k dispozici i výhodné způsoby odpisování, které může účetní jednotka v určitém případě využít.

3.1.4 Komponentní odpisování a zbytková hodnota

Od 1.1.2010 mají účetní jednotky možnost uplatnit tzv. komponentní odpisování. Tuto metodu používají i Mezinárodní účetní standardy (IFRS). Podstata tkví v rozdělení hmotného majetku na části (komponenty), které mají různou dobu životnosti. Dochází tak tedy k jejímu rozdělení na různé doby odpisování majetku. Tuto metodu lze použít pouze pro stavby, byty a nebytové prostory a samostatné movité věci a jejich soubory.

Metodu si určí sama účetní jednotka rozhodnutím, ve kterém musí uvést:

- druh majetku,
- průběh používání majetku,
- způsob určení komponenty,
- způsob ocenění komponenty.

Tyto údaje přitom musí doložit průkazným účetním záznamem. Tuto metodu lze použít u již odpisovaného majetku, ale za podmínky rozdělení nejen celkového ocenění majetku, ale také oprávek. [6]

Musí být splněny následující podmínky: výše ocenění musí být významná v poměru k výši ocenění celého majetku a zároveň se výrazně liší doba použitelnosti komponenty od doby použitelnosti majetku.

Pokud dojde k výměně komponenty, podnik sníží ocenění majetku o její hodnotu a zároveň zvýší o hodnotu nově zařazené komponenty. V případě, že není komponenta při vyřazení odepsána v plné výši, musí podnik odepsat zůstatkovou cenu do nákladů.

Komponentní odpisování představuje fakultativní možnost, kterou si mohou účetní jednotky uplatnit, IFRS jej chápe jako povinnost. Velkou nevýhodou je, že zákon o daních z příjmů k tomuto způsobu odpisování nepřihlíží a nijak jej nezohledňuje. [8]

Zbytková hodnota

Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. v roce 2009 přinesla další novinku v účetním odpisování. Nabízí možnost uplatnění tzv. zbytkové hodnoty, kterou se dle tohoto účetního předpisu rozumí kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku po odečtení předpokládaných nákladů, které s ním souvisejí. [7]

Při pravidelné inventarizaci podnik musí aktualizovat odpisový plán majetku tak, aby se za plánovanou dobu jeho využití rovnal součet vykázaných a plánovaných odpisů a zbytkové hodnoty vstupní (obvykle pořizovací) ceně daného majetku.

Stejně jako komponentní odpisování, i účtování dle zbytkové hodnoty je u nás možností, dle IFRS povinností (řídí se standardem IAS 16) [8]

3.2 Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Daňové odpisy jsou upraveny v zákoně o daních z příjmů a pro podnik představuje nástroj ke snížení daňového základu. Z hlediska státu je hlavní funkcí daňových odpisů ovlivňování výše příjmů státního rozpočtu daní z příjmů – buď formou nižších odpisů, které zajistí okamžitý výnos daně z příjmu nebo vyšších, které umožní subjektům odpisovat rychleji a modernizovat tak zařízení.

Definice odpisování z daňového hlediska je uvedena v § 26 odst. 5 ZDP:

„Odpisováním se pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu“.

Právo odpisovat majetek má vlastník nebo nájemce. Podmínkou je zaplacení kupní ceny, abychom byli skuteční majitelé majetku. Pokud se jedná o nájemní vztah mezi majitelem a nájemcem, který určitý majetek užívá, lze na něj postoupit právo odpisování. Musí však být zjednáno písemně, že majitel odpisy neužije do daňových výdajů a poskytne zároveň nájemci veškeré podklady, které potřebuje pro provádění odpisů. [3]

Uplatňování daňových odpisů je dobrovolné a závisí čistě na rozhodnutí podnikatelských subjektů, zda jich využijí.

3.2.1 Hmotný majetek vyloučený z odpisování

Dle § 27 ZDP nelze odpisovat tento majetek:

- a) bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevýší 40 000 Kč,
- b) pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, který nedosáhl plodonosného stáří,
- c) hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- d) umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popř. jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,
- e) movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- f) hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- g) inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,

- h) hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto závazku a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,
- i) hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno,
- j) najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nebo obdobné smlouvy uzavřené v zahraničí, pokud odpisy nebo položky obdobného charakteru uplatňuje jiná osoba než vlastník.

3.2.2 Postupy při daňovém odpisování

1. Stanovení vstupních informací

- a) Stanovení vstupní ceny majetku.
- b) Stanovení termínu uvedení majetku do užívání – zavedení do evidence.

Musí být splněny podmínky pro dokončení věci a zabezpečení technických funkcí potřebných k užívání hmotného majetku a splnění dalších povinností stanovených právními předpisy (např. stavebními, požárními a hygienickými).

- c) Určení vlastníka a zda je možno majetek odpisovat.

Problémy mohou nastat u zjištění okamžiku uskutečnění účetního případu při převodu nemovitosti. Tímto okamžikem je den doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu. Pokud se jedná o nájem podniku a o přenos odpisování z vlastníka na nájemce, musí být uzavřena písemná smlouva. U stavby podléhající stavebnímu řízení se rozumí okamžikem dokončení věci splnění všech povinností stanovených pro užívání stavby.

- d) Určení kódu SKP daného majetku

Určení kódu SKP (Standardní klasifikace produkce) zjednodušuje stanovení odpisové skupiny majetku. Pokud není kód SKP pro konkrétní majetek znám, je třeba se obrátit na některé pracoviště, které se zabývá zařizováním výrobků. [3]

2. Určení odpisové skupiny

Každému hmotnému majetku musí subjekt přiřadit odpisovou skupinu. Ta se určí podle charakteru hmotného majetku a také podle přílohy č. 1 ZDP, kde se majetek člení do 6 odpisových skupin dle délky odpisování.

Od roku 2008 byla zrušena odpisová skupina 1a, která byla určena odpisování osobních automobilů s dobou odpisování 4 roky a aktuálně existuje 6 odpisových skupin.

Doba odpisování činí minimálně:

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Tab. 3.1.: Minimální doba odpisování

Přitom stanovená doba odpisování se nevztahuje na ten majetek, u něhož došlo v průběhu odpisování k prodloužení doby odpisování.

Pokud nelze některý hmotný majetek zařadit do výše uvedených odpisových skupin přímo dle přílohy č. 1 ZDP, platí, že majetek zatříděný dle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem se zařadí do odpisové skupiny 5 a ostatní hmotný majetek podle Standardní klasifikace produkce se zařadí do odpisové skupiny 2.

V zásadě platí, že do odpisových skupin 1-3 je zařazen hmotný majetek movitý a do skupin 4-6 majetek nemovitý. [5]

3. Volba způsobu odpisování

Volba metody odpisování závisí zcela na rozhodnutí vlastníka hmotného majetku, platí však, že daný způsob odpisování nelze v průběhu měnit. Poplatník provádí rovnoměrné nebo zrychlené odpisování.

4. Výpočet odpisů

Daňový subjekt, který provádí výpočet ročních odpisů, musí provádět tyto úkony:

- vypočítává roční odpisy podle zvoleného způsobu odpisování, které se zaokrouhlují na celé koruny nahoru,
- sleduje a průběžně doplňuje inventární karty a evidenci odpisů,
- eviduje a sleduje zůstatkovou cenu a zároveň prověřuje, pokud vypočtený odpis nepřevyšuje zůstatkovou cenu (odpisovat lze maximálně do vstupní ceny),
- pokud celková výše dosáhne vstupní ceny (případně vstupní ceny s technickým zhodnocením), ukončí odpisování konkrétního majetku. [3]

3.2.3 Metody odpisování

Jak již bylo řečeno, volba způsobu odpisování závisí na daňovém subjektu. Dle zákona o daních z příjmů lze odpisovat rovnoměrně nebo zrychleně.

A. Rovnoměrné odpisy

a) Maximální roční odpisové sazby pro jednoduchý způsob rovnoměrných odpisů:

Odpisová skupina	v 1. roce odpisování	v dalších letech	pro zvýšenou VC
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Tab. 3.2.: Maximální odpisové sazby rovnoměrných odpisů

Tyto sazby může využít kdokoli, kdo se rozhodne pro rovnoměrné odpisování.

Od roku 2005 existují i další tabulky se sazbami, daňové subjekty mohou využít zvýšení odpisů v prvních letech o několik procent (20 %, 15 % nebo 10 %). Možnost uplatnit si zvýšenou sazbu daně v prvním roce odpisování mají pouze vlastníci majetku v odpisových skupinách 1-3, kteří splní podmínky uvedené v § 31 ZDP. U nemovitého majetku tato možnost není. Jednotlivé sazby jsou uvedeny v § 31 odst. 1 písm. b) až d).

Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

Odpisová skupina	v 1. roce odpisování	v dalších letech	pro zvýšenou VC
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Tab. 3.3.: *Odpisové sazby při zvýšení o 20 %*

Tyto sazby může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví, označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.3 (např. stroje a přístroje pro pěstování chmele a vinné révy). Přitom za poplatníka, který může využít zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování o 20 %, je brán ten, u něhož v předcházejícím zdaňovacím období činily příjmy z této činnosti více než 50% celkových příjmů.

Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

Odpisová skupina	v 1. roce odpisování	v dalších letech	pro zvýšenou VC
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Tab. 3.4.: *Odpisové sazby při zvýšení o 15 %*

Možnosti zvýšit si odpis o 15 % může využít poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.24.1 (výrobní a provozní filtrační zařízení pro úpravu vod o kapacitě do 2000 ekvivalentních obyvatel) využívaného ve stavbách zařazených dle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané ČSÚ do podtřídy 125113, pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých. Poplatník musí splnit další podmínky, které jsou uvedeny v § 31 odst. 3 ZDP.

Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

Odpisová skupina	v 1. roce odpisování	v dalších letech	pro zvýšenou VC
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Tab. 3.5.: *Odpisové sazby při zvýšení o 10 %*

Sazbu uvedenou výše může použít poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zatříděného do odpisových skupin 1 až 3 kromě toho hmotného majetku, který je uveden v odst. 2, 3 a 5 § 31 ZDP.

Dle § 31 odst. 5 ZDP možnost zvýšení v prvním roce odpisování nelze uplatnit u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol, u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol. Také pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební podle zvláštního předpisu. Sazby dále nelze uplatnit u hmotného majetku označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.7 (přístroje pro domácnost) a 35.12 (rekreační a sportovní čluny).

Za prvního vlastníka hmotného movitého majetku se považuje poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek. Podmínkou je, že nebyl dosud užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím.

Počínaje rokem 2006 dochází ke změně v zákoně o daních z příjmů co se týče určení prvního vlastníka hmotného movitého majetku. Za prvního vlastníka je považován i ten, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii. Z tohoto vyplývá, že si může uplatnit zvýšení dle § 31 odst. 1 písm. d).

Výpočet rovnoměrných odpisů

$$\frac{VC \cdot ROS}{100}, \quad (3.9.)$$

kde: VC = vstupní cena,

ROS = roční odpisová sazba v příslušném roce. [5]

Při výpočtu rovnoměrných daňových odpisů ze zvýšené vstupní ceny (po provedeném technickém zhodnocení), se vychází z ustanovení § 31 odst. 8 ZDP. To říká, že při rovnoměrném odpisování ze zvýšené vstupní ceny hmotného majetku se stanoví odpisy za dané období takto:

$$\frac{ZVC \cdot ROSZVC}{100}, \quad (3.10.)$$

kde: ZVC = zvýšená vstupní cena,

ROSZVC = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu. [5]

B. Zrychlené odpisy

Druhá možnost, jak si uplatnit daňové odpisy, je zrychlené odpisování. Poplatník se řídí ustanovením § 32 ZDP.

Při zrychleném odpisování se nevychází z odpisových sazeb (jak tomu bylo u rovnoměrných odpisů), ale z tzv. odpisových koeficientů. Další z rozdílů je ten, že u zrychleného odpisování se nevychází po celou dobu ze vstupní ceny majetku, ale bere se v úvahu zůstatková cena hmotného majetku, se kterou se počítá v dalších letech.

Koeficienty pro zrychlené odpisování			
Odpisová skupina	v 1. roce odpisování	v dalších letech	pro zvýšenou ZC
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Tab. 3.6.: *Koeficienty zrychlených odpisů*

Stejně jako u rovnoměrných odpisů, i u zrychleného odpisování lze využít zvýšení odpisů, pokud je poplatník prvním vlastníkem.

Možnosti zvýšení prvního odpisu dle § 32 odst. 2 ZDP:

- 1) „20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou,

- 2) 15 % vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod označeného ve Standardu klasifikací produkce kódem 29.24.1 využívaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané ČSÚ do podtřídy 125113, pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých v oddílu 29 Standardní klasifikace produkce, pomocí něhož jsou zpracovávány druhotné suroviny ve skupinách 37.10 a 37.20 SKP,
- 3) 10 % vstupní ceny hmotného majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného v bodech 1 a 2 a v § 31 odst. 5. “

Výpočet zrychlených odpisů

$$\text{Odpis v 1. roce} = \frac{VC}{K_1}, \quad (3.11.)$$

kde: VC = vstupní cena,

K_1 = koeficient pro první rok odpisování.

$$\text{Odpis v dalších letech} = \frac{2 \cdot ZC}{K_2 - 1}, \quad (3.12.)$$

kde: ZC = zůstatková cena,

K_2 = koeficient pro další roky odpisování,

n = počet let, po které se již odpisovalo. [5]

V případě **technického zhodnocení** se použije následujících matematických vzorců:

$$\text{Odpis v roce zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 \cdot ZZC}{K_3}, \quad (3.13.)$$

kde: ZZC = zvýšená zůstatková cena,

K_3 = koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

$$\text{Odpis v dalších letech pro zvýšenou zůstatkovou cenu} = \frac{2 \cdot ZZC}{K_3 - 1}, \quad (3.14.)$$

kde: ZZC = zvýšená zůstatková cena,

K_3 = koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu

n = počet let, po které se již odpisovalo. [5]

3.2.4 Mimořádné odpisy

Novela zákona o daních z příjmů ze dne 20. 7. 2009 přinesla pro podnikatele možnost uplatnit v letech 2009 a 2010 tzv. mimořádné odpisy, které podnikatelům umožňovaly odepsání majetku během jednoho nebo dvou období. Tento způsob odpisování řeší § 30a ZDP.

Mimořádné odpisy lze použít pouze u hmotného majetku, který je zařazen v 1. nebo 2. odpisové skupině a poplatník je jeho prvním vlastníkem – musí jít tedy o nový majetek. Zároveň musí být pořízen v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010.

U majetku zařazeného v 1. odpisové skupině se zkracuje doba odpisování ze 3 let na 12 měsíců a poplatník může odepsat rovnoměrně bez přerušení 100% vstupní ceny.

Hmotný majetek zařazený ve 2. odpisové skupině lze z původních 5 let odepsat za 2 roky. Prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců zbývajících 40 % vstupní ceny majetku.

Mimořádné odpisy se počítají s přesností na celé měsíce. Přitom platí (stejně jako u ostatních metod odpisování), že se odpisy zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Poplatník má povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, ve kterém byly splněny podmínky pro odpisování (tedy byl pořízen hmotný majetek).

Technické zhodnocení provedené na hmotném majetku nezvyšuje vstupní cenu. Zatřídí se tedy do odpisové skupiny, ve kterém je zařazen majetek, na kterém je technické zhodnocení provedeno a odpisuje se jako hmotný majetek.

Mimořádné odpisy nelze použít u majetku, který je vymezen v § 30 odst. 4 a 5 ZDP, kam patří např. otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť nebo matrice, zápustky, formy, modely a šablony.

Hlavním důvodem toho, proč se možnost mimořádných odpisů zavedla, bylo zvýšení poptávky po hmotném majetku (především po strojích) a také stimul pro výrobní podniky, které se potýkaly s nízkým počtem zakázek.

„Řada podnikatelů proto opatření využila a obnovila svůj majetek, čímž vlastně podpořila ekonomiku a zároveň investovalo do své budoucnosti, což je vždycky dobré. Za normálních

okolností by řada firem tuto investici odsunula pravděpodobně až na budoucnost," řekl Jiří Vondrák z Hospodářské komory ČR v únoru 2010.

Odborníci jsou však ke tvrzení, že by zavedení mimořádných odpisů vedlo ke zlepšení ekonomické situace, skeptičtí. Podle nich je efektivita takového způsobu odpisování malá. Podnikatelé s tím však nesouhlasí, podle nich je to nejlepší výhoda, o které v rámci protikrizových opatření vláda rozhodla. [7]

3.2.5 Specifické daňové odpisy

Kromě výše uvedených způsobů odpisování u specifického druhu hmotného majetku využíváme tzv. **časové odpisy**.

V § 30 odst. 4 a 5 ZDP je uvedeno, že odpisy otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť a technické rekultivace (pokud nejsou součástí hmotného majetku) a dočasných staveb a důlních děl, se vypočítají jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání. Pokud je i u jiného hmotného majetku stanovena doba životnosti obecně závazným předpisem, postupuje se obdobně. U matric, záпустek, forem, modelů a šablon se stanovuje roční odpis jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti (případně stanoveného počtu vyrobených odlitků nebo výlisků).

Tyto roční časové odpisy se stanovují s přesností na dny nebo na celé měsíce. Platí zde pravidlo, že se začíná odpisovat od následujícího měsíce po dni, ve kterém byly splněny podmínky pro odpisování. Odpisy přitom nelze přerušit.

3.2.6 Novinky v daňovém odpisování

Dne 1.1.2011 začala platit novela zákona o daních z příjmů, která ukládá povinnost odpisovat hmotný majetek, který vlastník využívá k výrobě elektřiny ze slunečního záření. Je k tomu určen nový § 30b ZDP, kde se dále praví, že tento hmotný majetek se odpisuje bez přerušení po dobu 240 měsíců do 100 % vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny.

Takto vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru a stanovují se s přesností na měsíce. Přitom platí stejné pravidlo jako u mimořádných odpisů – začíná se odpisovat od měsíce následujícím po měsíci, v němž byly splněny podmínky pro odpisování.

Na rozdíl od mimořádných odpisů technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu majetku a poplatník odpisuje hmotný majetek ze zvýšené VC snížené o uplatněné odpisy od následujícího měsíce po měsíci, kdy bylo TZ ukončeno. A to rovnoměrně bez přerušení po zbývajících dobu (240 měsíců), nejméně však po dobu 120 měsíců.

4 Praktické příklady použití metod

Povinnou praxi jsem absolvovala ve firmě DaK ALKRA s.r.o., která se zabývá účetnictvím a daňovým poradenstvím různým subjektům.

Dle svých vnitřních předpisů odepisuje účetní jednotka majetek s pořizovací cenou v rozmezí od 10 000 – 40 000 Kč rovnoměrně za 24 měsíců. Toto rozmezí splňuje např. výpočetní technika. Majetek, který nesplňuje podmínku zařazení, se účtuje přímo do nákladů na účet 501. Patří sem např. vybavení do kanceláře nebo mobilní telefony.

4.1 Analýza odpisových politik dvou firem

Z poskytnutých materiálů jsem se rozhodla analyzovat situaci dvou firem, které se odlišují předmětem své podnikatelské činnosti a vykazují podobný hmotný majetek. Nazvala jsem je firmami ALFA s.r.o. a BETA s.r.o.

Provedla jsem výpočty účetních a daňových odpisů vždy tří automobilů obou firem s možností použití jiných metod odpisování – jejich srovnáním nebo analýze.

1. Firma ALFA s.r.o. se zabývá výrobou zdravotnické techniky. K datu 31.12.2010 vlastní následující osobní automobily na účtu 022 – Samostatné movité věci (viz Tab. 4.1.).

Inv. č.	Pořízení	Název předmětu	Vstupní cena
022006	1.12.2006	FORD Tourneo Connect	470 000,00 Kč
012009	1.7.2009	N. Octavia El. 1,9	431 512,00 Kč
012005	2.8.2005	VOLVO S80 2,4	1 076 485,00 Kč
22010	7.6.2010	VOLVO XC70 D5 SUMMUM	1 019 902,50 Kč
Celkem:			2 079 989,50 Kč

Tab. 4.1.: Samostatné movité věci firmy ALFA s.r.o.

Automobil FORD Tourneo Connect

Datum pořízení: 1.12.2006

Vstupní cena: 470 000,00 Kč

Způsob odpisování: účetní dle životnosti (60 měsíců), daňové rovnoměrně

Odpisová skupina: 2

Odpisový plán (v Kč)

Rok	Účetní odpisy		Daňové odpisy		Vliv na HV
	Oprávky	ZC	Odpisy	ZC	
2006	0	470 000,00	66 740,00	403 260,00	- 66 740,00

2007	94 008,00	375 992,00	134 420,00	268 840,00	- 40 412,00
2008	94 008,00	281 984,00	104 575,00	164 265,00	- 10 567,00
2009	94 008,00	187 976,00	104 575,00	59 690,00	- 10 567,00
2010	94 008,00	93 968,00	59 690,00	0	34 318,00
2011	93 968,00	0	0	0	93 968,00

Tab. 4.2.: Souhrn účetních a daňových odpisů automobilu *FORD Tourneo Connect*

Výpočet odpisů:

Účetní odpisy

Měsíční odpis = $470\,000/60 = 7\,834\text{ Kč}$

1-12/2007 = $12 \cdot 7\,834 = 94\,008\text{ Kč}$

1-12/2008 = $12 \cdot 7\,834 = 94\,008\text{ Kč}$

1-12/2009 = $12 \cdot 7\,834 = 94\,008\text{ Kč}$

1-12/2010 = $12 \cdot 7\,834 = 94\,008\text{ Kč}$

1-12/2011 = ZC = **93 968 Kč**

Daňové odpisy

2006 = $470\,000 \cdot 14,2/100 = 66\,740\text{ Kč}$

2007 = $470\,000 \cdot 28,6/100 = 134\,420\text{ Kč}$

2008 = $470\,000 \cdot 22,25/100 = 104\,575\text{ Kč}$

2009 = $470\,000 \cdot 22,25/100 = 104\,575\text{ Kč}$

2010 = ZC = **59 690 Kč**

Zrychlené odpisy stejného automobilu by byly:

2006 = $470\,000/4 = 117\,500\text{ Kč}$

2007 = $2 \cdot 352\,500/5-1 = 176\,250\text{ Kč}$

2008 = $2 \cdot 176\,250/6-2 = 88\,125\text{ Kč}$

2009 = $2 \cdot 88\,125/6-3 = 58\,750\text{ Kč}$

2010 = $2 \cdot 29\,375/6-4 = 29\,375\text{ Kč}$

Jak si lze všimnout z výpočtů, v roce 2008 dochází ke změně odpisových sazeb. Z původní skupiny 1a se nově zařazuje do odpisové skupiny 2. Z tohoto důvodu jsou rozdílné výše daňových odpisů v letech 2007 a 2008. Poslední sloupec tabulky 4.2. ukazuje rozdíl mezi výší účetních a daňových odpisů. Dle zákona o daních z příjmů je rozdíl buď připočitatelnou položkou (pokud $\dot{U}O > DO$) nebo odčitatelnou položkou (pokud $\dot{U}O < DO$) od základu daně v daňovém přiznání.

Automobil VOLVO S80

Datum pořízení: 2.8.2005

Vstupní cena: 1 076 485,00 Kč

Způsob odpisování: účetní dle životnosti (60 měsíců), daňové zrychleně

Odpisová skupina: 2

Odpisový plán (v Kč)

Rok	Účetní odpisy		Daňové odpisy		Vliv na HV
	Oprávky	ZC	Odpisy	ZC	
2005	71 768,00	1 004 717,00	269 122,00	807 363,00	- 197 354,00
2006	215 304,00	789 413,00	403 682,00	403 681,00	- 188 378,00
2007	215 304,00	574 109,00	269 121,00	134 560,00	- 53 817,00
2008	215 304,00	358 805,00	89 707,00	44 853,00	125 597,00
2009	215 304,00	143 501,00	44 853,00	0	170 451,00
2010	143 501,00	0			143 501,00

Tab. 4.3.: Souhrn účetních a daňových odpisů automobilu VOLVO S80

Výpočet odpisů:

Účetní odpisy

Měsíční odpis = $1\,076\,485/60 = 17\,942$ Kč

9-12/2005 = $4 \cdot 17\,942 = 71\,768$ Kč

1-12/2006 = $12 \cdot 17\,942 = 215\,304$ Kč

1-12/2007 = $12 \cdot 17\,942 = 215\,304$ Kč

1-12/2008 = $12 \cdot 17\,942 = 215\,304$ Kč

1-12/2009 = $12 \cdot 17\,942 = 215\,304$ Kč

1-3/2010 = ZC = **143 501 Kč**

Daňové odpisy

2005 = $1\,076\,485/4 = 269\,122$ Kč

2006 = $2 \cdot 807\,363/5-1 = 403\,682$ Kč

2007 = $2 \cdot 403\,681/5-2 = 269\,121$ Kč

2008 = $2 \cdot 134\,560/6-3 = 89\,707$ Kč

2009 = $2 \cdot 44\,853/6-4 = 44\,853$ Kč

Rovnoměrné odpisy stejného majetku by vypadaly takto:

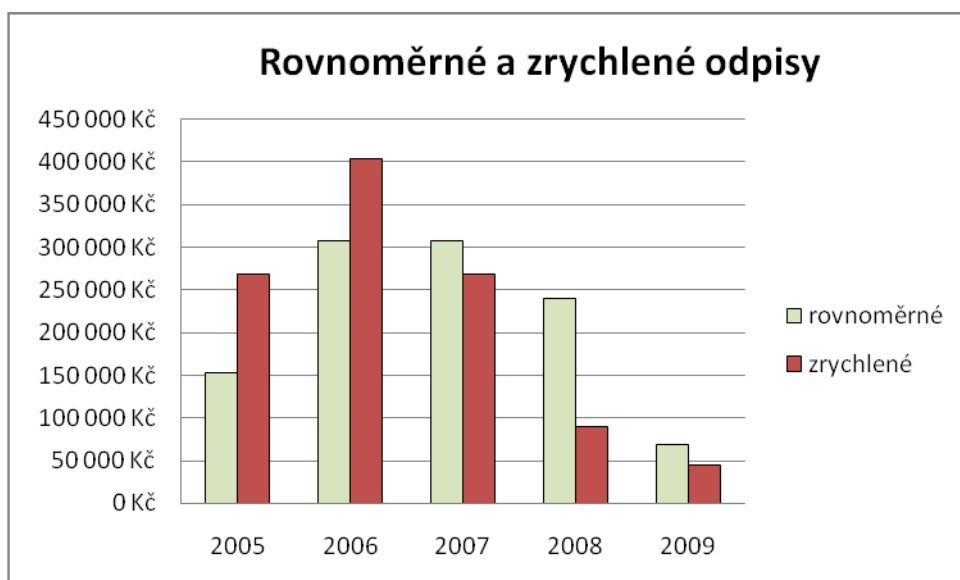
2005 = $1\,076\,485 \cdot 14,2/100 = 152\,861$ Kč

2006 = $1\,076\,485 \cdot 28,6/100 = 307\,875$ Kč

2007 = $1\,076\,485 \cdot 28,6/100 = 307\,875$ Kč

2008 = $1\,076\,485 \cdot 22,25/100 = 239\,518$ Kč

2009 = $1\,076\,485 \cdot 22,25/100 = 239\,518$ Kč (v tomto roce si můžeme uplatnit zbytek vstupní ceny = **68 356 Kč**, protože odpisovat můžeme pouze do výše VC)



Graf 4.1.: Srovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů

Na grafu 4.1. si lze všimnout rozdílných výší zrychlených a rovnoměrných odpisů automobilu VOLVO 80. Nevýhodou zrychleného odpisování je, že uvedené koeficienty dle zákona o daních z příjmů je nutné dodržovat a nelze si je přizpůsobit jako u rovnoměrných odpisů. Výhodou je vyšší částka, kterou si lze odepsat. U zrychleného odpisování se vychází ze zůstatkové ceny na konci minulého období, u rovnoměrné metody se počítá celou dobu ze vstupní ceny - tím je výpočet rovnoměrných odpisů jednodušší.

Automobil VOLVO XC70 D5 SUMMUM

Vstupní cena: 1 019 902,50 Kč

Datum pořízení: 7.6.2010 (totožné s datem uvedení do provozu)

Způsob odpisování: účetní dle životnosti (48 měsíců), daňové zrychleně (mimořádné odpisy)

Odpisová skupina: 2

Odpisový plán (v Kč)

Rok	Účetní odpisy		Daňové odpisy		Vliv na HV
	Oprávky	ZC	Odpisy	ZC	
2010	127 488,00	892 414,50	305 976,00	713 926,50	- 176 488,00
2011	254 976,00	637 438,50	509 958,00	203 968,50	- 254 982,00
2012	254 976,00	382 462,50	203 968,00	0	51 008,00
2013	254 976,00	127 486,50	0	0	254 976,00
2014	127 486,00	0	0	0	127 486,00

Tab. 4.4.: Souhrn účetních a daňových odpisů u automobilu VOLVO XC70 D5 SUMMUM

Výpočet odpisů:

Účetní odpisy

Měsíční odpis = $1\,019\,902,50/48 = 21\,248$ Kč

7-12/2010 = $6 \cdot 21\,248 = 127\,488$ Kč

1-12/2011 = $12 \cdot 21\,248 = 254\,976$ Kč

1-12/2012 = $12 \cdot 21\,248 = 254\,976$ Kč

1-12/2013 = $12 \cdot 21\,248 = 254\,976$ Kč

1-6/2014 = $6 \cdot 21\,248 = 127\,488$ Kč

Výpočet mimořádných odpisů za jednotlivé roky:

V 1. roce se může uplatnit 60 % vstupní ceny automobilu

= $1\,019\,902,50 \cdot 0,60 = 611\,941,50/12 = 50\,996$ Kč (výše měsíčního odpisu)

Ve 2. roce 40 % vstupní ceny

= $407\,961/12 = 33\,997$ Kč (výše měsíčního odpisu)

Červenec – prosinec 2010 $6 \cdot 50\,996 = \mathbf{305\,976\,Kč}$

Leden – prosinec 2011 $(6 \cdot 50\,996) + (6 \cdot 33\,997) = 305\,976 + 203\,982 = \mathbf{509\,958\,Kč}$

Leden – červen 2012 $6 \cdot 33\,997 = 203\,982$ Kč, ale můžeme odepsat pouze výši zůstatkové ceny – což je **203 968 Kč** (důvodem nižší částky je zaokrouhlování).

Rovnoměrné daňové odpisy by vypadaly takto:

2010 = $1\,019\,902,50 \cdot 11/100 = \mathbf{112\,190\,Kč}$

2011 = $1\,019\,902,50 \cdot 22,25/100 = \mathbf{226\,929\,Kč}$

2012 = $1\,019\,902,50 \cdot 22,25/100 = \mathbf{226\,929\,Kč}$

2013 = $1\,019\,902,50 \cdot 22,25/100 = \mathbf{226\,929\,Kč}$

2014 = $1\,019\,902,50 \cdot 22,25/100 = 226\,929$ Kč, ale lze si uplatnit částku do výše VC majetku
= **226 226 Kč**

Zrychlené daňové odpisy by se počítaly takto:

2010 = $1\,019\,902,50/5 = \mathbf{203\,981\,Kč}$

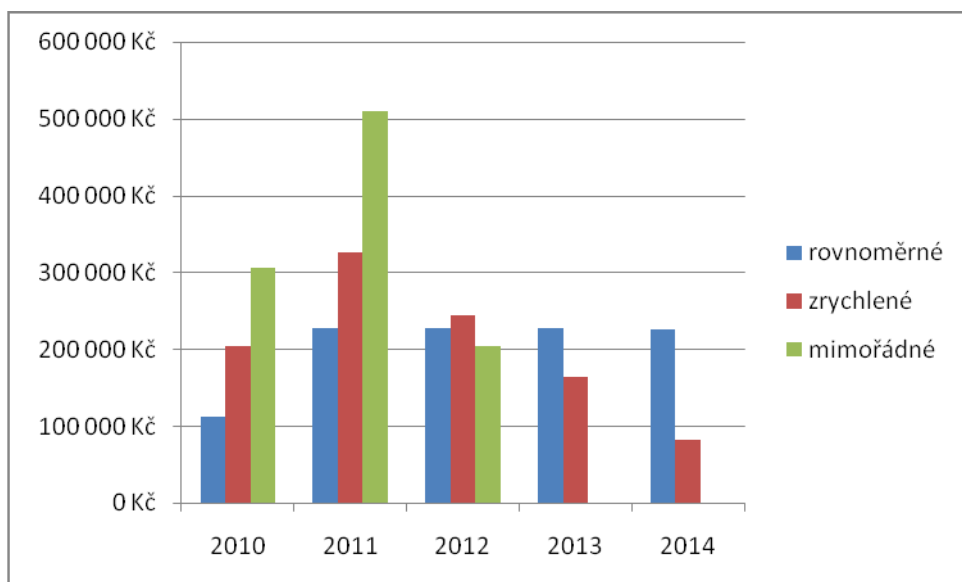
2011 = $2 \cdot 815\,921,50/6-1 = \mathbf{326\,369\,Kč}$

2012 = $2 \cdot 489\,552,50/6-2 = \mathbf{244\,777\,Kč}$

2013 = $2 \cdot 244\,775,50/6-3 = \mathbf{163\,184\,Kč}$

2014 = $2 \cdot 81\,591,50/6-4 = \mathbf{81\,592\,Kč}$

Využitím mimořádných odpisů si firma může rychleji uplatnit daňové odpisy (z původních 5 let na 2 roky) a zároveň v prvních dvou letech dochází k razantnímu snížení daňového základu ve formě odčitatelné položky. Nevýhodou použití metody mimořádných odpisů je fakt, že poplatník nemůže takto uplatněné odpisování přerušit.



Graf 4.2.: Použití různých metod daňového odpisování

2. Firma BETA s.r.o. se zabývá montáží vrat. K 31.12.2010 má ve svém obchodním majetku tyto samostatné movité věci:

Inv. č.	Pořízení	Název předmětu	Vstupní cena
042008	16.4.2008	OPEL Combi	52 052,00 Kč
012005	22.12.2005	ŠKODA OCTAVIA Combi Elegance	512 227,00 Kč
032007	20.11.2007	ŠKODA Roomster Style	336 094,00 Kč
Celkem:			900 373,00 Kč

Tab. 4.5.: Samostatné movité věci firmy BETA s.r.o.

Automobil ŠKODA OCTAVIA Combi Elegance

Vstupní cena: 512 227,00 Kč

Datum pořízení: 22.12.2005 (totožné s datem uvedení do provozu)

Způsob odpisování: účetní dle životnosti (48 měsíců), daňové zrychleně

Odpisová skupina: 2

Odpisový plán (v Kč)

Rok	Účetní odpisy		Daňové odpisy		Vliv na HV
	Oprávký	ZC	Odpisy	ZC	
2005	0	512 227,00	128 057,00	384 170,00	- 128 057,00
2006	128 064,00	384 163,00	192 085,00	192 085,00	- 64 021,00
2007	128 064,00	256 099,00	128 057,00	64 028,00	7,00
2008	128 064,00	128 035,00	42 686,00	21 342,00	85 378,00
2009	128 035,00	0	21 342,00	0	106 693,00

Tab. 4.6.: Souhrn účetních a daňových odpisů u automobilu ŠKODA OCTAVIA

Výpočet odpisů:

Účetní odpisy

Měsíční odpis = $512\,227/48 = 10\,672$ Kč

1-12/2006 = $12 \cdot 10\,672 = 128\,064$ Kč

1-12/2007 = $12 \cdot 10\,672 = 128\,064$ Kč

1-12/2008 = $12 \cdot 10\,672 = 128\,064$ Kč

1-12/2009 = ZC = **128 035 Kč**

Daňové odpisy

2005 = $512\,227/4 = 128\,057$ Kč

2006 = $2 \cdot 384\,170/5-1 = 192\,085$ Kč

2007 = $2 \cdot 192\,085/5-2 = 128\,057$ Kč

2008 = $2 \cdot 64\,028/6-3 = 42\,686$ Kč

2009 = $2 \cdot 21\,342/6-4 = 21\,342$ Kč

Rovnoměrné odpisy by vypadaly takto:

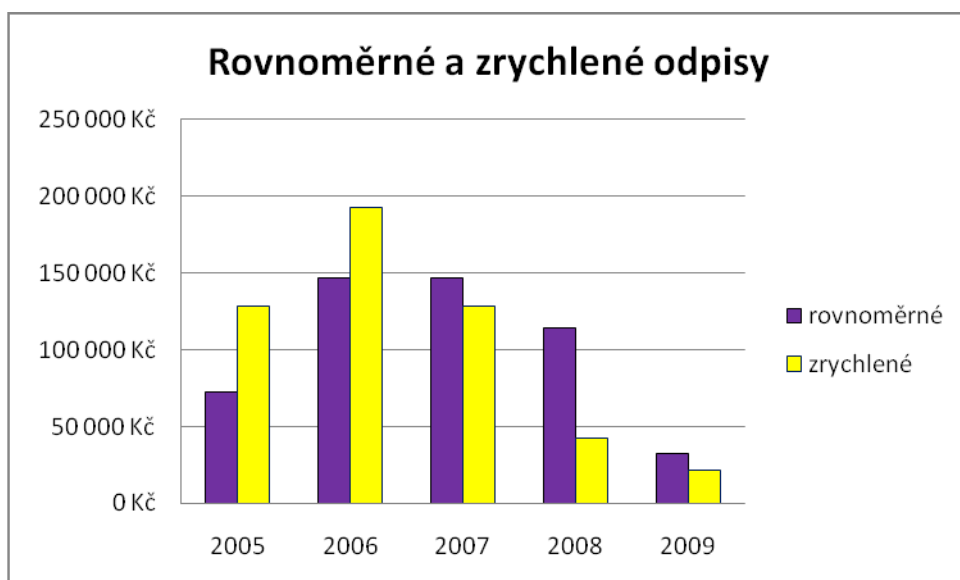
2005 = $512\,227 \cdot 14,2/100 = 72\,737$ Kč

2006 = $512\,227 \cdot 28,6/100 = 146\,497$ Kč

2007 = $512\,227 \cdot 28,6/100 = 146\,497$ Kč

2008 = $512\,227 \cdot 22,25/100 = 113\,971$ Kč

2009 = $512\,227 \cdot 22,25/100 = 113\,971$ Kč (v tomto roce si však BETA může uplatnit zbytek vstupní ceny = **32 525 Kč**, protože odpisovat můžeme pouze do výše VC)



Graf 4.3.: Srovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů

Při srovnání účetních a daňových odpisů automobilu ŠKODA OCTAVIA (viz Tab. 4.6.) je zřejmé, že pořízením na konci účetního období (v tomto případě v prosinci 2005) dochází k časovému nesouladu mezi účetními a daňovými odpisy, protože účetní odpisy se začínají počítat od měsíce následujícího po měsíci, v němž byl majetek zařazen do užívání. Tím dochází v prvním roce k možnosti snížit si daňový základ o celou částku, která se rovná ročnímu daňovému odpisu v prvním roce. Naopak v posledním roce dochází k opačné situaci a firma musí zvýšit daňový základ o částku, která se rovná rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy.

Pokud by firma zvolila pro tento automobil metodu rovnoměrného odpisování, dosáhla by v roce 2005 menšího snížení daňového základu než u zrychleného způsobu odpisování, avšak v následujících letech by byly odpisy rovnoměrné a nemělo by to tak markantní důsledky. V roce 2008 by byl základ zvýšen o 14 093 Kč, což je o 64 036 Kč méně, než u stávajícího výpočtu za pomoci metody zrychlených daňových odpisů. Rovnoměrná metoda odpisování je výhodná i z jiného důvodu. Uvedené sazby v zákoně o daních z příjmů jsou maximální, je tedy zcela na poplatníkovi, pokud využije nižších sazeb.

Automobil ŠKODA Roomster Style

Vstupní cena: 336 094,00 Kč

Datum pořízení: 20.11.2007 (totožné s datem uvedení do provozu)

Způsob odpisování: účetní dle životnosti (48 měsíců), daňové zrychleně

Odpisová skupina: 2

Odpisový plán (v Kč)

Rok	Účetní odpisy		Daňové odpisy		Vliv na HV
	Oprávky	ZC	Odpisy	ZC	
2007	7 002,00	329 092,00	84 024,00	252 070,00	- 77 022,00
2008	84 024,00	245 068,00	100 828,00	151 242,00	- 16 804,00
2009	84 024,00	161 044,00	75 621,00	75 621,00	8 403,00
2010	84 024,00	77 020,00	50 414,00	25 207,00	33 610,00
2011	77 020,00	0	25 207,00	0	51 813,00

Tab. 4.7.: Souhrn účetních a daňových odpisů u automobilu ŠKODA OCTAVIA

Výpočet odpisů:

Účetní odpisy

$$12/2007 = 336\,094/48 = \mathbf{7\,002\,Kč}$$

$$1-12/2008 = 12 \cdot 7\,002 = \mathbf{84\,024\,Kč}$$

$$1-12/2009 = 12 \cdot 7\,002 = \mathbf{84\,024\,Kč}$$

$$1-12/2010 = 12 \cdot 7\,002 = \mathbf{84\,024\,Kč}$$

$$1-11/2011 = ZC = \mathbf{77\,020\,Kč}$$

Daňové odpisy

$$2007 = 336\,094/4 = \mathbf{84\,024\,Kč}$$

$$2008 = 2 \cdot 252\,070/6-1 = \mathbf{100\,828\,Kč}$$

$$2009 = 2 \cdot 151\,242/6-2 = \mathbf{75\,621\,Kč}$$

$$2010 = 2 \cdot 75\,621/6-3 = \mathbf{50\,414\,Kč}$$

$$2011 = 2 \cdot 25\,207/6-4 = \mathbf{25\,207\,Kč}$$

Další možnost uplatnění odpisů:

Rovnoměrné odpisy

$$2007 = 336\,094 \cdot 14,2/100 = \mathbf{47\,726\,Kč}$$

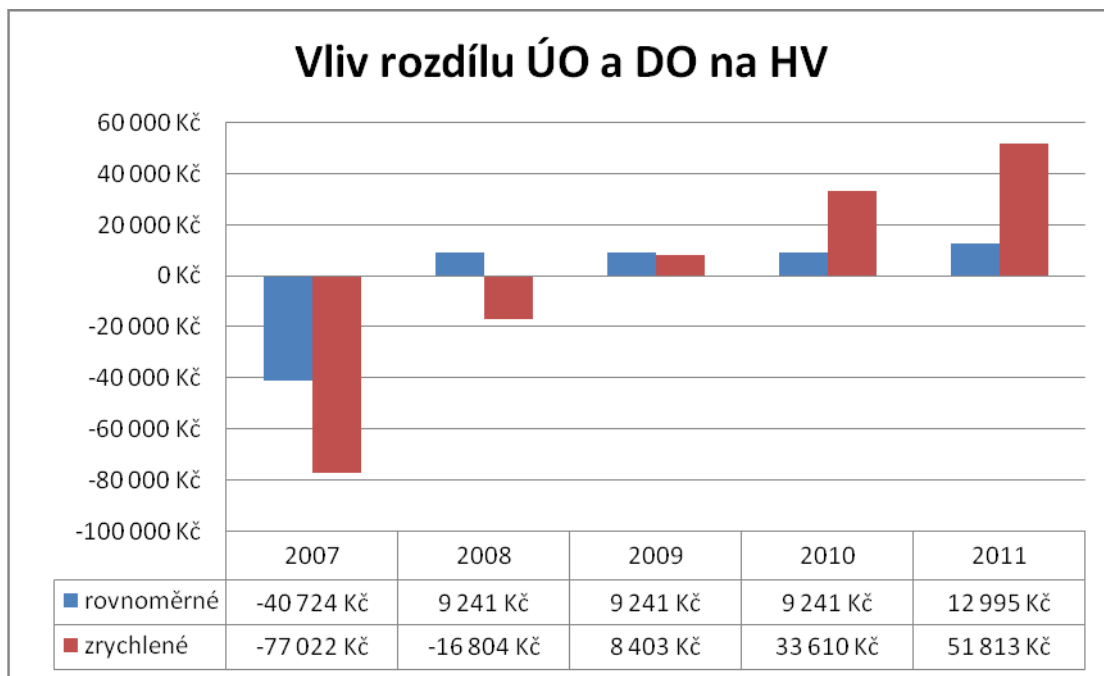
$$2008 = 336\,094 \cdot 22,25/100 = \mathbf{74\,781\,Kč}$$

$$2009 = 336\,094 \cdot 22,25/100 = \mathbf{74\,781\,Kč}$$

$$2010 = 336\,094 \cdot 22,25/100 = \mathbf{74\,781\,Kč}$$

$$2011 = 336\,094 \cdot 22,25/100 = 74\,781\,Kč \text{ (lze uplatnit jen } \mathbf{64\,025\,Kč} \text{ – do výše VC)}$$

Pokud by BETA s.r.o. uplatnila u automobilu ŠKODA Roomster rovnoměrné odpisy, v roce 2007 by došlo ke snížení daňového základu o 40 724 Kč. V letech 2007 - 2010 by docházelo k rovnoměrnému zvýšení základu o 9 241 Kč. Další rozdíly ukazuje Graf 4.4.



Graf 4.4.: Ukázka vlivu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy

Automobil OPEL Combi

Vstupní cena: 52 052,00 Kč

Datum pořízení: 16.4.2008 (totožné s datem uvedení do provozu)

Způsob odpisování: účetní dle životnosti (48 měsíců), daňové zrychleně

Odpisová skupina: 2

Odpisový plán (v Kč)

Rok	Účetní odpisy		Daňové odpisy		Vliv na HV
	Oprávky	ZC	Odpisy	ZC	
2008	8 680,00	43 372,00	10 411,00	41 641,00	- 1 731,00
2009	13 020,00	30 352,00	16 657,00	24 984,00	- 3 637,00
2010	13 020,00	17 332,00	12 492,00	12 492,00	528,00
2011	13 020,00	4 312,00	8 328,00	4 164,00	4 692,00
2012	4 312,00	0	4 164,00	0	148,00

Tab. 4.8.: Souhrn účetních a daňových odpisů u automobilu OPEL Combi

Výpočet odpisů:

Účetní odpisy

Měsíční odpis = $52\,052 / 48 = 1\,085$ Kč

5-12/2008 = $8 \cdot 1\,085 = 8\,680$ Kč

1-12/2009 = $12 \cdot 1\,085 = 13\,020$ Kč

Daňové odpisy

2008 = $52\,052 / 5 = 10\,411$ Kč

2009 = $2 \cdot 41\,641 / 6 - 1 = 16\,657$ Kč

2010 = $2 \cdot 24\,984 / 6 - 2 = 12\,492$ Kč

$$1-12/2010 = 12 \cdot 1\,085 = \mathbf{13\,020\,Kč}$$

$$2011 = 2 \cdot 12\,492/6-3 = \mathbf{8\,328\,Kč}$$

$$1-12/2011 = 12 \cdot 1\,085 = \mathbf{13\,020\,Kč}$$

$$2012 = 2 \cdot 4\,164/6-4 = \mathbf{4\,164\,Kč}$$

$$1-4/2012 = ZC = \mathbf{4\,312\,Kč}$$

Rovnoměrné daňové odpisy by vypadaly takto:

$$2008 = 52\,052 \cdot 11/100 = \mathbf{5\,726\,Kč}$$

$$2009 = 52\,052 \cdot 22,25/100 = \mathbf{11\,582\,Kč}$$

$$2010 = 52\,052 \cdot 22,25/100 = \mathbf{11\,582\,Kč}$$

$$2011 = 52\,052 \cdot 22,25/100 = \mathbf{11\,582\,Kč}$$

$$2012 = ZC = \mathbf{11\,580\,Kč}$$

4.1.1 Srovnání výše odpisů

Firmy ALFA a BETA mají celkem za všechny automobily tyto náklady na odpisy (v Kč)

Rok	ALFA s.r.o.			BETA s.r.o.		
	účetní	daňové	PP(+)/OP(-)	účetní	daňové	PP(+)/OP(-)
2005	71 768,00	269 122,00	- 197 354,00	0	128 057,00	-128 057,00
2006	215 304,00	470 422,00	- 255 118,00	128 040,00	192 085,00	- 64 045,00
2007	309 312,00	403 541,00	- 94 229,00	135 042,00	212 081,00	- 77 039,00
2008	309 312,00	239 135,00	70 177,00	220 744,00	153 926,00	66 818,00
2009	354 262,00	190 878,00	163 384,00	225 084,00	113 620,00	111 464,00
2010	472 877,00	503 750,00	- 30 873,00	97 044,00	62 906,00	34 138,00
Σ	1 732 835,00	2 076 848,00	- 344 013,00	805 954,00	862 675,00	- 56 721,00

Tab. 4.9.: Náklady na odpisy všech automobilů v jednotlivých letech

Z Tab. 4.9. je patrné, že firmy ALFA i BETA mají rozdílné náklady na odpisy automobilů. Což je způsobeno nejen rozdílnými vstupními cenami automobilů, ale také zvolenými metodami odpisování.

Analýza účetních odpisů

Obě firmy používají rovnoměrné časové metody dle životnosti osobního automobilu. Ta se pohybuje nejčastěji od 48 do 60 měsíců. Pokud by některé z automobilů využívaly méně často, bylo by možné využít výkonové metody – podle předpokládaného počtu ujetých kilometrů. Tím by došlo k věrnějšímu zobrazení skutečnosti.

Např. pokud by předpokládaná vzdálenost automobilu OPEL Combi firmy BETA s.r.o. byla 150 000 km, spočítal by se odpis připadající na 1 km a dále podle počtu předpokládaných km v jednotlivých letech.

$$52\,052 / 150\,000 = 0,34 \text{ Kč/km}$$

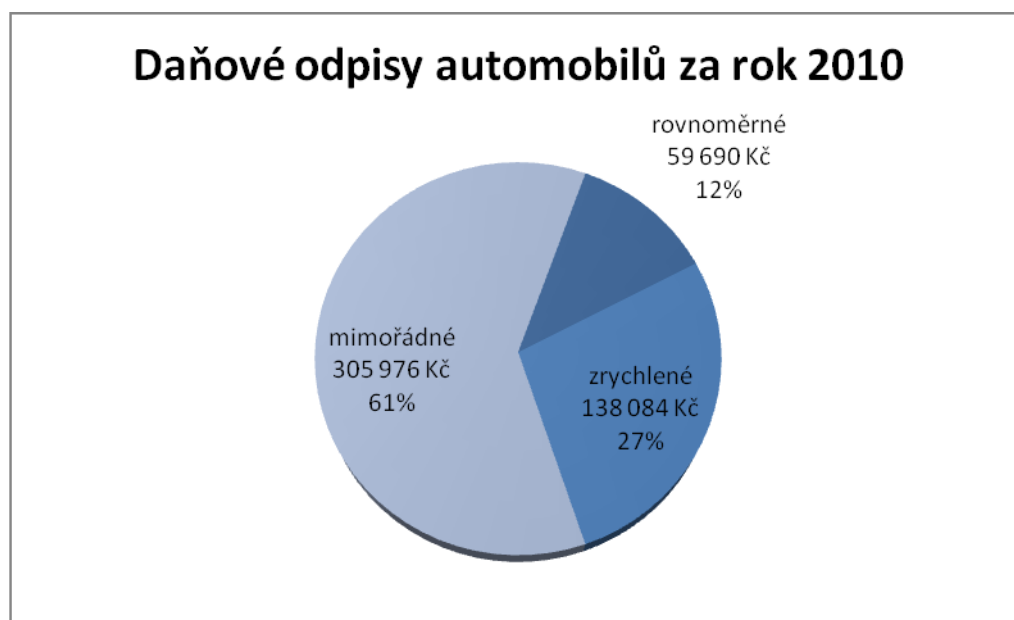
$$2008 = 15\,000 \cdot 0,34 = 5\,100 \text{ Kč}$$

$$2009 = 25\,000 \cdot 0,34 = 5\,800 \text{ Kč}$$

....

Analýza daňových odpisů

Jelikož firma BETA využívá pouze zrychlené metody daňových odpisů, analyzovala jsem firmu ALFA, která používá všech dostupných metod (viz Graf 4.5.). Porovnala jsem výše odpisů všech automobilů v roce 2010 a z toho vyplynulo, že v tomto roce zaujímá 61 % celkové částky mimořádný odpis automobilu VOLVO XC70 D5 SUMMUM. Naopak nejnížší částka připadá na rovnoměrný odpis automobilu FORD Tourneo Connect.



Graf 4.5. Celkové odpisy automobilů ve firmě ALFA za rok 2010

5 Závěr

V bakalářské práci jsem se zabývala popisem jednotlivých metod odpisování a základními pravidly při výpočtu účetních i daňových odpisů. V praktické části práce jsem popsala nejčastější případy použití metod. Kvůli obsáhlému tématu jsem se mohla zabývat pouze některými možnostmi a zaměřila jsem se na odpisy automobilů pořízených v průběhu několika let a jejich dopady na výsledek hospodaření.

Z analýzy účetních a daňových odpisů automobilů firem ALFA s.r.o. a BETA s.r.o. vyplývá, že obě firmy využívají rovnoměrné metody při výpočtu účetních odpisů dle životnosti. Pokud dochází k rovnoměrnému využívání automobilu v průběhu let, je tato metoda nejjednodušší. Co se týče daňových odpisů, firmy se rozhodují většinou podle výše plánovaného zisku. Díky odpisovému plánu, který mohou předběžně vytvářet, vědí hodnoty odpisů v jednotlivých letech. Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy mohou zohlednit v daňovém přiznání – formou odpočitatelné či připočitatelné položky od základu daně.

Některé firmy uvádí do svých směrnic, že účetní a daňové odpisy se rovnají. Tím se zbaví možnosti upravit si daňový základ a zároveň tím nedochází k věrnému a poctivému zobrazení skutečnosti. Situace, že by se účetní a daňové odpisy rovnaly, je málo pravděpodobná. Firma se má snažit zachytit skutečné opotřebení majetku účetními odpisy a ty bývají odlišné od odpisů daňových. To je zřejmé hlavně v případě, kdy si pořídí majetek na konci účetního období (v prosinci). Zatímco účetně se odpisuje od následujícího roku, daňový odpis si lze uplatnit už v roce pořízení majetku a jeho zařazení do užívání.

Rozhodování o tom, jakou odpisovou politiku firma či podnikatel zvolí, ovlivňují z velké části zákony. Stát reguluje legislativně výše maximálních odpisových sazeb a odpisových koeficientů. Na jejich základě se firmy rozhodují o nákupu nových zařízení - např. v případě mimořádných odpisů dochází ke zkrácení doby odpisování a tím dochází k podpoře nákupu nového majetku.

Problematika odpisů hmotného majetku je velmi rozsáhlá, často dochází k legislativním změnám. Je třeba to mít na paměti a sledovat všechny předpisy, které s ní souvisejí.

Seznam použité literatury

Knihy

- [1] DVOŘÁČKOVÁ, D. *Základy účetnictví*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 308 s. ISBN 978-80-7357-544-1.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. Skripta. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [3] PRUDKÝ,P.;LOŠŤÁK,M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 272 s. ISBN 978-80-7263-445-3.
- [4] SEDLÁČEK, J. *Daňové a účetní odpisy*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2004- 140 s.ISBN 80-251-0171-1.
- [5] VALOUCH,P. *Účetní a daňové odpisy 2010*. 5.vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 144 s. ISBN 978-80-247-3201-5.

Elektronické články

- [6] KOPŘIVOVÁ, M. Komponentní odpisování. *TPA Horvath* [online]. 2010. [cit.2011-03-07]. Dostupný z WWW: <<http://www.ecpm.cz/cz/clanky/1548-komponentni-odpisovani>>.
- [7] MORÁVEK, D. Firmy chtějí prodloužit mimořádné odpisy, vláda je proti. *Podnikatel.cz* [online]. 2010, únor. [cit.2011-03-07]. Dostupný z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/firmy-chteji-prodlouzit-mimoradne-odpisy/>>.
- [8] STROUHAL, J. Novinky v odpisování v letech 2009 až 2010. *Finanční management a controlling v praxi* [online]. 2010/5. [cit. 2011-03-07]. Dostupný z WWW: <<http://cfoworld.cz/trendy/novinky-v-odpisovani-v-letech-2009-az-2010-346>>.

Právní předpisy

Vyhláška MF č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam zkratk

atd.	a tak dále
ČSÚ	Český statistický úřad
DO	daňový odpis
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
ha	hektar
HV	hospodářský výsledek
IFRS	Mezinárodní účetní standardy
např.	například
OP	odpočitatelná položka
PP	připočitatelná položka
SKP	Standardní klasifikace produkce
TZ	technické zhodnocení
tzv.	takzvaný
ÚO	účetní odpis
VC	vstupní cena
ZC	zůstatková cena
ZDP	zákon o daních z příjmů

Prohlášení o využití výsledků diplomové (bakalářské) práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. května 2011

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

17. listopadu 1233/4
742 21 Kopřivnice

Seznam příloh

Příloha 1: Změny odpisových sazeb a odpisových koeficientů v letech 2004 – 2010 [3]

Příloha 2: Karta investičního majetku N. Octavia El. 1,9

Změny odpisových sazeb a odpisových koeficientů v letech 2004 – 2010

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba									Koeficienty pro zrychlené odpisování								
	v 1. roce			v dalších letech			pro zvýšenou VC			v 1. roce			v dalších letech			pro zvýšenou VC		
	do 2004	od 2005	od 2008	do 2004	od 2005	od 2008	do 2004	od 2005	od 2008	do 2004	od 2005	od 2008	do 2004	od 2005	od 2008	do 2004	od 2005	od 2008
1	14,2	20	20	28,6	40	40	25,03	33,3	33,3	4	3	3	5	4	4	4	3	3
1a	-	14,2	-	-	28,6	-	-	25	-	-	4	-	-	5	-	-	4	-
2	8,5	11	11	18,3	22,25	22,25	16,7	20	20	6	5	5	7	6	6	6	5	5
3	4,3	5,5	5,5	8,7	10,5	10,5	8,4	10	10	12	10	10	13	11	11	12	10	10
4	2,15	2,15	2,15	5,15	5,15	5,15	5,0	5,0	5,0	20	20	20	21	21	21	20	20	20
5	1,4	1,4	1,4	3,4	3,4	3,4	3,4	3,4	3,4	30	30	30	31	31	31	30	30	30
6	1,02	1,02	1,02	2,02	2,02	2,02	2	2	2	50	50	50	51	51	51	50	50	50

Karta investičního majetku N. Octavia El. 1,9**Datum pořízení: 1.7.2009 Datum uvedení do provozu: 1.7.2009****Inventární číslo: 012009 Středisko: ALFA s.r.o.****Datum zaúčtování: 1.7.2009****Typ majetku: Hmotný odpisovaný****Vstupní cena: 431 512 Kč****Způsob odpisování: Zrychleně****Odpisová skupina: 2****Neodpisováno let: 0****Zůstatková cena****Účetní odpisy: Životnost****Částka/životnost: 48,00****Přehled daňových odpisů****Rok Odpis ZC na konci roku**

2009 86 303,-- 345 209,--

2010 138 084,-- 207 125,--

Přehled odpisů v roce 2011**MD D**

31.1.2011 Účetní odpis leden 8 990,-- 55101 08230

28.2.2011 Účetní odpis únor 8 990,-- 55101 08230